

Audience publique du 8 décembre 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ... (D)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 25352 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 février 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ... , demeurant à D-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 octobre 2008, répertoriée sous le numéro ... du rôle ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 14 octobre 2009 (n° 25352 du rôle) déclarant le recours en réformation recevable et ordonnant la production de mémoires supplémentaires ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 5 novembre 2009 par Maître Jean-Paul Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 16 novembre 2009 par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 décembre 2009.

Par courrier du 15 juin 2007, la fiduciaire de Monsieur ... s'adressa à l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Luxembourg, section des personnes physiques dans les termes suivants :

« Par la présente, nous introduisons une réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu 2004 de notre client ci-dessus référencé. En effet, la déclaration d'impôt sur le revenu 2004 qui vous est parvenue et qui a servi pour votre imposition était d'une part, incomplète et d'autre part erronée : (...)

Vous trouverez ci-joint une déclaration d'impôt rectificative pour l'année 2004 avec toutes les pièces justificatives.

Mr ... a d'abord envoyé une première déclaration d'impôt 2004 en pensant que l'impôt retenu à la source sur son salaire était définitif et sans comprendre qu'il avait des frais supplémentaires qu'il pouvait indiquer sur la déclaration et donc récupérer une partie de ses impôts prélevés à la source. C'est bien plus tard, en discutant avec d'autres collaborateurs qu'il s'est rendu compte de tout cela et a donc décidé d'envoyer une rectificative. Dans le même temps, il a rempli ses déclarations depuis 2002 jusqu'en 2005 et nous a alors demandé de les vérifier et de faire le nécessaire pour que tout soit régularisé.

Vous trouvez ci-joint un mandat nous autorisant à intervenir pour son compte ainsi que 4 déclarations d'impôts sur le revenu 2002, 2003, 2004 (rectificative) et 2005.

Ainsi, nous vous demandons de prendre en considération les déclarations de notre client depuis 2002 et d'émettre une nouvelle imposition pour 2004. (...) ».

Par décision du 30 octobre 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes prit position comme suit par rapport au courrier précité :

« Vu la requête introduite le 18 juin 2007 par la dame [N.D.], au nom du sieur ... demeurant à D-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'au moment de la requête les impositions contre lesquelles le requérant entend réclamer ne lui avaient pas encore été notifiées (§ 91 AO) et n'avaient même pas été arrêtées au sens du § 246, alinéa 2 AO ; qu'il en résulte que les réclamations sont irrecevables (a contrario Tribunal administratif du 17 juin 1998, n°10272 du rôle) ;

Considérant à titre superfétatoire qu'il ressort du dossier fiscal que pour les années litigieuses le réclamant n'a pas demandé d'être imposé d'après les dispositions de l'article 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), mais qu'il a cependant déclaré des intérêts débiteurs en relation avec une maison sise en Allemagne ; que la déclaration d'intérêts débiteurs en relation économique avec un immeuble est à assimiler à une demande d'imposition selon l'article 157ter L.I.R. ;

Considérant que d'après la législation en vigueur pour les années litigieuses une telle demande entraîne une imposition par assiette du contribuable ; qu'une imposition par voie d'assiette d'après l'article 157ter L.I.R. ne peut être effectuée en défaveur du contribuable et que, par conséquent, une imposition selon l'article 157ter L.I.R. ne peut engendrer qu'une restitution d'impôt ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution et notamment celle d'être imposé selon l'article 157ter L.I.R. aurait dû être introduite jusqu'au 31 décembre 2003 en ce qui concerne l'année d'imposition 2002 et jusqu'au 31 décembre 2004 en ce qui concerne l'année d'imposition 2003 ;

Considérant que les déclarations d'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 ont été déposées le 18 juin 2007 ; que les demandes en restitution doivent dès lors être considérées comme tardives ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 irrecevables pour défaut d'objet. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 février 2009, Monsieur ... a fait déposer un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », du 30 octobre 2008.

Par jugement du 14 octobre 2009 (n° 25352 du rôle), le tribunal administratif déclara recevable le recours en réformation introduit à titre principal. Dans ledit jugement le tribunal constata à titre liminaire que la décision directoriale déférée était basée sur deux motifs de refus et qu'en premier lieu le directeur a déclaré les réclamations irrecevables pour défaut d'objet, pour retenir à titre superfétatoire que les demandes du demandeur étaient des demandes d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », introduites en dehors des délais légaux. Le tribunal décida que le directeur avait à tort qualifié les déclarations d'impôts, déposées par le demandeur, de réclamations au sens des paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », en les déclarant irrecevables pour défaut d'objet. Il procéda ensuite à l'analyse du second motif de refus avancé par le directeur et invita dans ce contexte les parties à déposer un mémoire supplémentaire sur la question, soulevée d'office, de la compétence du directeur pour statuer sur une demande au sens de l'article 157ter LIR.

Dans son mémoire supplémentaire, le demandeur fait valoir que même si cela ne ferait pas avancer son dossier, il faudrait constater que le directeur avait outrepassé ses compétences en l'espèce.

Le délégué du gouvernement estime dans son mémoire complémentaire que le directeur aurait basé sa décision sur un seul motif de refus en décidant que les réclamations étaient irrecevables pour défaut d'objet. S'il serait vrai que le directeur aurait ajouté à titre superfétatoire que les demandes constituaient des demandes d'imposition par voie d'assiette introduites en dehors des délais légaux, ces développements ne seraient pas constitutifs d'un motif de refus. Au contraire, dans le souci d'être au service du contribuable et de se mettre à la place du contribuable, le directeur aurait fourni des explications supplémentaires et indicatives au demandeur afin de le préparer à la décision qui serait prise par le bureau d'imposition face à une deuxième réclamation.

Quant à l'argument du délégué du gouvernement le tribunal est amené à constater que dans son jugement du 14 octobre 2009 (n° 25352 du rôle) il a retenu explicitement que la décision déférée est basée sur deux motifs de refus, de sorte que cette constatation ne saurait plus être remise en cause, d'autant plus que la seule disposition légale relative à la forme des décisions du directeur, à savoir le paragraphe 258 AO, se limite à imposer que la décision directoriale devra apprécier à sa juste valeur les faits et moyens de droit invoqués par le contribuable et développer le raisonnement juridique ayant abouti à la décision concernée¹, sans exiger qu'au niveau formel la décision se compose d'une motivation et d'un dispositif, de sorte qu'une décision directoriale énonçant deux motifs, est censée être basée sur ces deux motifs, indépendamment du fait qu'un des motifs n'est énoncé qu'à titre superfétatoire et n'est pas repris dans le dispositif de la décision.

Par ailleurs, le délégué du gouvernement n'a pas pris position quant à la compétence du directeur pour statuer sur une demande d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 157ter LIR.

L'article 157ter LIR ne se prononce pas sur l'autorité compétente pour statuer sur une demande d'imposition par voie d'assiette mais se borne à retenir que : « (...) *les contribuables (...) sont, sur demande, imposés au Grand-Duché (...)* ». Toujours est-il que la direction de l'administration des Contributions directes n'a pas de responsabilités opérationnelles, en ce sens que le pouvoir d'imposition appartient exclusivement aux services d'imposition. La compétence du directeur se limite en effet essentiellement à trancher les réclamations introduites au sens des paragraphes 228 et 301 AO, ainsi que les recours gracieux introduits au sens du paragraphe 131 AO.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur n'était pas compétent pour statuer sur la demande d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 157ter LIR, introduite par le demandeur pour les années 2002 et 2003, de sorte qu'il y a lieu de conclure que le recours est fondé. Dans le cadre du recours en réformation introduit, il y a dès lors lieu d'annuler la décision directoriale déférée du 30 octobre 2008 et de renvoyer le dossier au bureau d'imposition compétent pour y voir statuer.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

vidant le jugement du 14 octobre 2009 (n°25352 du rôle) ;

déclare le recours en réformation fondé ;

partant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 octobre 2008, répertoriée sous le numéro C 14541 du rôle pour incompétence de son auteur et lui

¹ § 258 AO : « (1) *Bei Zurückweisung des Rechtsmittels soll die Entscheidung das tatsächlich und rechtliche Vorbringen und die Beweisergebnisse würdigen. (...)* ».

renvoie l'affaire en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour y voir statuer ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 8 décembre 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 8.12.2009

Le Greffier du Tribunal administratif